

Trabajo Fin de Grado

Los principios reguladores de la potestad sancionadora en el ámbito tributario

Autor

María Teresa Baselga Casas

Director

Olga Carreras Manero

Facultad de Derecho
2018

SUMARIO

I.	INTRODUCCIÓN	4
1.	Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado	4
2.	Razón de la elección del tema y justificación de su interés.....	4
3.	Metodología seguida en el desarrollo del Trabajo.....	5
II.	UN ACERCAMIENTO A LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	5
III.	LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO.....	6
1.	Los principios de legalidad y tipicidad.....	6
1.1	Principio de legalidad.....	6
1.2	Principio de tipicidad.....	12
2.	El principio de responsabilidad o culpabilidad.....	16
2.1	Presunción de inocencia	19
2.2	Causas de exclusión de la responsabilidad	21
3.	El principio de proporcionalidad.....	23
4.	El principio de no concurrencia	26
5.	Principio de irretroactividad	29
IV.	CONCLUSIONES	31
V.	REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	33

LISTADO DE LAS ABREVIATURAS UTILIZADAS

Art.	Artículo.
Arts.	Artículos.
Cas.	Casación.
Cc.	Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil.
CCAA.	Comunidades Autónomas.
CE.	Constitución Española 1978.
Cit.	Obra citada.
Coor.	Coordinado por.
CP.	Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal.
Dir.	Dirigido por.
Edic.	Edición.
FJ.	Fundamento jurídico.
LGT.	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
Nº.	Número.
P.	Página.
Pp.	Páginas.
Rec.	Recurso.
RD.	Real Decreto.
RGRST.	Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario.
Ss.	Siguientes.
STC.	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS.	Sentencia del Tribunal Supremo.
TC.	Tribunal Constitucional.
TEAC.	Tribunal Económico Administrativo Central.
TS.	Tribunal Supremo.
Vid.	En virtud.
Vol.	Volumen.

I. INTRODUCCIÓN

1. Cuestión tratada en el Trabajo de Fin de Grado

La potestad sancionadora en el ámbito tributario constituye una cuestión controvertida desde sus inicios dado que, tal y como podemos observar a lo largo de su historia, ha pasado de ser una parte del Derecho administrativo sancionador a conformar un ordenamiento independiente con influencia de los principios inspiradores del Derecho penal y Administrativo sancionador.

La relevancia del citado ámbito viene atribuida primeramente por el legislador, quien, en la última modificación de la LGT viene a dedicarle un capítulo entero, ofreciéndole esta independiente regulación cuya especial consideración se justifica en la repercusión directa de la aplicación de la potestad sancionadora en el patrimonio, constituyendo una medida represiva y restrictiva de los derechos de los sujetos tributarios.

Centrándonos en el ámbito sancionador tributario nos van a surgir numerosas dudas, y es que no es sino cuando nos paramos a pensar cuál es el margen de discrecionalidad que posee la Administración tributaria en el ejercicio de la potestad sancionadora, cuáles son los límites que rigen el *modus operandi* de la misma, cuando nos vamos a topar de frente con los principios de la potestad sancionadora tributaria, concebidos como un límite al *ius puniendi* del Estado en favor de los sujetos tributarios en aras de garantizar la seguridad jurídica y la defensa de los contribuyentes.

2. Razón de la elección del tema y justificación de su interés

Para comenzar hemos de destacar la importancia de la existencia de unos principios tales como los que nos ocupan, más todavía cuando nos encontramos ante un ámbito sancionador, que supone actuaciones represivas por parte de la Administración respecto de los ciudadanos, los cuales en ausencia de los mismos podrían presentar una desprotección o inseguridad absoluta.

En este sentido, la doctrina se ha pronunciado estableciendo que, si bien es cierto que los principios de la potestad sancionadora en el ámbito tributario ofrecen una protección al ciudadano, la tarea de construcción de los principios, así como la depuración de los mismos, en ocasiones resulta imprecisa e incompleta.

En primer lugar, respecto de los ciudadanos, estos principios supondrán un mecanismo de protección, así como una garantía de la seguridad jurídica de los mismos, dado que estos principios constituyen

parte de nuestro ordenamiento jurídico, e incluso algunos de ellos cuentan con la protección del recurso de amparo.

Por otro lado, respecto de la Administración tributaria como titular del *ius puniendi* del Estado en materia de sanciones tributarias los principios suponen un límite al ejercicio de su potestad, puesto que quedarán vinculadas por los mismos y, por lo tanto, su actuación quedará delimitada, viéndose reducido su margen de discrecionalidad en la aplicación de sanciones.

3. Metodología seguida en el desarrollo del Trabajo.

Para llevar a cabo el desarrollo del trabajo que nos ocupa, hemos seguido el orden establecido en el artículo 179 de la LGT.

Principio a principio hemos procurado, desde una perspectiva principalmente constitucional (al amparo de la jurisprudencia del TC), definir los elementos constitutivos de cada principio.

Así bien, en este sentido es menester señalar que para el estudio de los mismos, no solo nos hemos basado en opiniones doctrinales puramente tributarias, sino que dada la confluencia de ordenamientos que este ámbito presenta hemos hecho referencia también a consideraciones establecidas por la doctrina penal, administrativa y constitucional en aras de garantizar el estudio más completo de la materia que nos ocupa.

II. UN ACERCAMIENTO A LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

Como es bien sabido, el poder financiero constituye un conjunto articulado de potestades y competencias financieras atribuidas, por parte del Ordenamiento jurídico, a la Administración tributaria para el ejercicio de las funciones conducentes a la realización del gasto público y a la obtención de ingresos para financiarlo.

Por su parte, cabe señalar que la Administración tributaria dispone de diversas potestades para llevar a cabo su cometido en aras de la consecución de sus objetivos por y para la sociedad, entre los cuales tiene especial relevancia la protección jurídica de los bienes y derechos de los ciudadanos. En este sentido, el art. 4 de la LGT desarrolla las competencias de la Administración tributaria, entre las cuales destacamos la potestad sancionadora que este precepto le otorga, y que desarrollaré a lo largo del presente trabajo.

Siendo esto así, es preciso poner de relieve que la potestad sancionadora de la Administración tiene un único modo de actuar, sin perjuicio de las correspondientes adaptaciones a cada una de las áreas en que despliega su actividad; por este motivo, las máximas que inspiran la actuación del *ius puniendi* tributario no difieren de las más genéricas del Derecho administrativo sancionador, e incluso con el Derecho penal, en la medida que muchos de los principios que rigen esta potestad comparten razón de ser.¹

De acuerdo con ello, cabe afirmar que todos los fundamentos básicos, en última instancia, provienen de la CE y, por lo tanto, su aplicación es genérica a todas las Administraciones públicas, existiendo así una sola categoría de principios aplicables a todas las manifestaciones del poder punitivo del Estado, sin perjuicio de las matizaciones precisas, debido a las particularidades de las sanciones administrativas, tributarias o penales respectivamente².

En el ámbito tributario, la potestad sancionadora aparece regulada en el Título IV de la LGT, donde se establece que «en materia tributaria se ejercerá de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta ley».

III. LOS PRINCIPIOS RECTORES DE LA POTESTAD SANCIONADORA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

1. Los principios de legalidad y tipicidad

1.1 Principio de legalidad

El primer principio al que alude el art.178 LGT es el principio de legalidad por el que se exige que las infracciones y sus correspondientes sanciones se establezcan por una norma con rango de ley, sin perjuicio del desarrollo normativo reglamentario en cuestiones de detalle.³

Sin embargo, el referido principio no solo se encuentra regulado por la LGT, sino que también viene amparado constitucionalmente, consagrado en el art.25 CE y según reiterada jurisprudencia del Tribunal Constitucional exige una *doble* garantía:

¹ MARTÍN RETORTILLO, L, «Las sanciones administrativas en relación con la defensa de los consumidores, con especial referencia a la publicidad de las mismas», *Revista de la Administración Pública*, nº 126, 1991, p. 973.

² VAQUERA GARCÍA, A, «La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario», *Documentación Administrativa*, nº 282-283, 2009, p. 172.

³ VAQUERA GARCÍA, A., «La potestad sancionadora...» *cit.*, p. 173.

- Desde un punto de vista material; se requiere la existencia de una ley (*lex scripta*), vigente antes de haberse llevado a cabo la actuación o el hecho constitutivo de delito/infracción (*lex previa*) y que dicha ley describa un supuesto expresamente determinado (*lex certa*).
- Por otro lado, desde un punto de vista formal; «se exige que la norma tipificadora de la infracción y reguladora de la sanción constituya por su rango un precepto de ley».⁴

A este respecto, hemos de señalar que la consecución del principio de legalidad constituye uno de los logros más relevantes de nuestro Estado de Derecho, puesto que somete las actuaciones administrativas a las normas dictadas por el poder legislativo, al ordenamiento jurídico y al principio de jerarquía normativa, garantizando, de este modo, un correcto funcionamiento de las actuaciones de los poderes del Estado y la imposibilidad de que un acto administrativo vulnere una disposición general de nuestro Ordenamiento, evitando la arbitrariedad en la imposición de sanciones, así como ofreciendo a los ciudadanos una mayor seguridad y una justicia digna de un Estado de Derecho. De acuerdo con ello, se ha afirmado que la «garantía más importante para el obligado tributario consiste en una potestad propia, paralela y de signo contrario: no consentir la intervención administrativa más allá de lo que permita la ley».⁵

En este sentido, la ubicación constitucional del principio de legalidad constituye un derecho subjetivo fundamental a la legalidad en materia sancionadora para el ciudadano. Se trata de un derecho fundamental que no solo goza de la especial protección que ofrece el recurso de amparo (art.53.2 CE), sino que, al ser un derecho subjetivo de naturaleza pública, serán los poderes públicos los competentes para velar por su correcto cumplimiento de acuerdo con lo establecido en el art.53.1 CE⁶.

El establecimiento de este principio no se llevó a cabo de una forma clara, sino que ha dado lugar a diferentes opiniones en el mundo tributario, es por este motivo que hemos de llevar a cabo una delimitación del alcance del mismo respecto de nuestro ordenamiento, concretamente en materia legislativa.

⁴ HERNANZ MARTÍN, A. «Las sanciones en la Ley General Tributaria y en el Reglamento Sancionador», *Información Fiscal*, nº 66, 2004, p. 57.

⁵ MORILLO MÉNDEZ, A., «Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de ley. Antijuricidad y responsabilidad. Las sanciones», *Carta Tributaria*, nº 19, 2003, p. 16.

⁶ GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, 2016, p. 73.

Si bien podría considerarse que el reconocimiento de la legalidad sancionadora como derecho fundamental da lugar a la prohibición de la tipificación de infracciones en sede tributaria por medio de Decreto-ley⁷, esta afirmación no es del todo cierta. De acuerdo con lo dispuesto en el art.86.1 CE podría pensarse que por medio de Decreto-ley no puede incidirse en cuestiones que afecten a los derechos del Título I de la CE, sin embargo, esto no puede considerarse un impedimento absoluto a la intervención de esta figura respecto de cualquier aspecto de estos derechos en él recogidos, sino que lo que prohíbe es el desarrollo por Decreto-ley del régimen general de los mismos, así como el establecimiento de aspectos que vayan en contra de su contenido o elementos esenciales.⁸

En este sentido, como ha proclamado el TC podemos observar que el término «afectar» del art.86.1 CE no ha de interpretarse tan estrictamente como para concluir que no cabe utilización del Decreto-Ley en la tipificación de sanciones e infracciones tributarias⁹, sino que habrá de respetar los principios de legalidad y tipicidad no pudiendo, por tanto, menoscabar el contenido o los elementos esenciales del derecho a la legalidad que establece la exigencia de una cobertura legal de la actividad sancionadora de la Administración.

Determinada la amplia protección constitucional que el TC otorga a la legalidad sancionadora y dado el carácter descentralizado de nuestro país consideramos de importancia hacer una breve incidencia respecto de la distribución de competencias legislativas en materia sancionadora, poniendo para ello en conexión el principio de legalidad con el art.149.1.1 CE.

En este sentido, podemos afirmar que, si bien es cierto que las CCAA poseen cierta potestad legislativa en materia sancionadora, en materia de tipificación de infracciones han de respetar el principio de legalidad, motivo por el cual, en la regulación de sus tributos propios suelen remitirse a las disposiciones contenidas en la LGT¹⁰.

El principio objeto de estudio, como hemos comentado anteriormente aparece recogido en el art.25 CE, donde se establece la exigencia de que la tipificación de sanciones e infracciones quede determinada por normas con rango de ley.

⁷ Art.86.1 CE, «En caso de extraordinaria y urgente necesidad el Gobierno podrá dictar disposiciones legislativas provisionales [...] que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I [...]».

⁸ SALAS HERNÁNDEZ, J., *Los Decretos-leyes en la CE*, Civitas, Madrid, 1979, p. 56.

⁹ STC, nº 111/1983, de 2 de diciembre (FJ 8).

¹⁰ ARROYO ZAPATERO, L. «Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal», *Revista española de Derecho Constitucional*, nº 8, 1983, p. 44.

La inclusión de esta exigencia en un precepto constitucional engloba en el mismo todo el *ius puniendi* del Estado, estableciendo un ámbito de aplicación poco específico, regulando unitariamente tanto los ilícitos penales como los administrativos, en este caso, los tributarios¹¹.

En cuanto a la relación del principio de legalidad y la garantía de seguridad jurídica que este supone debe realizarse una distinción entre los ilícitos relativos a diferentes órdenes de nuestro sistema jurídico.

A este respecto lo cierto es que la intervención represiva que se produce en uno y otro ámbito presenta intensidades diferentes -penal o tributario-. Esta última afirmación se debe a que mientras que en el ámbito penal puede llegar a verse afectada la libertad del sujeto infractor o incluso otros derechos fundamentales, en el ámbito tributario la intensidad de la sanción es considerablemente menor, motivo por el cual cada uno de los campos considerados demandará el empleo de instrumentos legislativos diversos.

Según lo expuesto, mientras que para el ámbito de la potestad sancionadora en el área del Derecho penal queda justificada la exigencia de Ley orgánica dada la gravedad de las sanciones en él previstas, para la tipificación de infracciones y sanciones tributarias será suficiente el establecimiento de las mismas mediante Ley ordinaria¹².

El principio de legalidad engloba el principio de reserva de ley, a pesar de que ambos se encuentran directamente conectados, se trata de dos conceptos diferentes que hemos de saber distinguir. La reserva de ley supone una concreción del principio de legalidad, que es más genérico, y determina que por mandato constitucional existan ciertas materias que tan solo podrán ser reguladas mediante norma con el rango, valor y fuerza de la ley formal.¹³

A. Reserva de ley

Pasando ya a estudiar lo que concierne, en concreto, al principio de reserva de ley, es preciso indicar que el mismo obedece a un objetivo fundamental: la conformación de límites de la actividad sancionadora de la Administración tributaria concretamente viene referido al rango de la norma reguladora de esta materia.

¹¹ PEREZ ROYO, F., «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», *Instituto estudios Fiscales*, 1986, p. 271 y ss.

¹² En la STC, nº 62/1982, de 15 de octubre, viene a indicarse que: «este principio está conectado con el de seguridad jurídica [...] siendo el legislador el quien debe [...] salvaguardar la seguridad jurídica en la definición de los tipos». En este mismo sentido, STC nº 77/1983, de 3 de octubre, «La legalidad determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma con rango legal».

¹³ VAQUERA GARCÍA, A., «La potestad sancionadora...» *cit.*, p. 173.

La constitucionalización de la reserva de ley es la mayor prueba de la relevancia de este principio, y es que en su art.25.1 de la CE establece la reserva a la ley formal, dictada por el Parlamento, en relación con la tipificación de delitos, faltas e infracciones administrativas.

La ley como fuente del Derecho ha tenido una especial relevancia en el ámbito tributario y en la configuración de las instituciones financieras. Esta primacía de la ley en el ámbito que nos ocupa responde a la vinculación del mismo con el derecho de propiedad de los ciudadanos y persigue la garantía de la seguridad jurídica, sobre todo en materia sancionadora¹⁴.

De este modo, el referido principio viene consagrado en la LGT y es que, a pesar de que pueda considerarse poco propio de una ley, la LGT recoge un listado de materias que habrán de regularse en todo caso por norma con rango legal, entre las cuales hemos de destacar «g) El establecimiento y modificación de las infracciones y sanciones tributarias».¹⁵

Si bien es cierto que en la actualidad esta aplicación directa de la reserva de ley a las sanciones tributarias parece clara, la ambigüedad en la redacción de dicho precepto¹⁶, concretamente, respecto de la inclusión de los términos «legislación vigente», fue objeto de diferentes interpretaciones sobre el alcance y contenido de los límites a la potestad sancionadora en él contemplados, e incluso sobre la existencia, o no, de reserva de ley en materia sancionadora.

El empleo de estos términos «legislación vigente» puede explicarse con razón del objeto de la CE que, en un mismo artículo, como mencionábamos en el desarrollo del principio de legalidad engloba tanto los ilícitos penales como administrativos, sin diferenciar entre ambas a pesar del diferente grado de intervención que la Administración ejerce en uno y otro orden.

En este sentido, puede entenderse que la utilización de estos términos por parte de la CE es lógica dado que mientras que:

- por un lado, está estableciendo una reserva de ley genérica respecto a la totalidad del ordenamiento punitivo del Estado,

¹⁴ MARTÍN QUERALT, J., «Curso de derecho financiero y tributario», Lozano (coord.), 27ª Edic., Tecnos, Madrid, 2016, p. 129.

¹⁵ MARTÍNEZ LAGO, M.A., «Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 119, 2009, p. 91.

¹⁶ Art.25 CE: «nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento».

- por otro está dejando una puerta abierta a los posibles cambios en el empleo de ley orgánica y ley ordinaria, dada las diferentes exigencias que rigen para uno y otro ordenamiento.

Para concluir con este aspecto, si bien es cierto que los términos establecidos no permiten obtener conclusiones definitivas en este aspecto, el propio TC se ha posicionado adoptando una postura que defiende, sin lugar a duda la identificación de una reserva de ley en materia sancionadora tributaria¹⁷, concretamente, como habíamos visto anteriormente, determinando la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal.

Siendo esto así, la potestad sancionadora puede entenderse como una prerrogativa que concede a la Administración tributaria la competencia necesaria para sancionar, corrigiendo de este modo el incumplimiento de mandatos mediante la imposición de sanciones. Dado que se trata de una potestad pública, se encuentra estrechamente vinculada a la ley, no pudiendo de esta manera actuar en caso de que no exista una regulación legal previa. Sin embargo, la Administración, además de la potestad sancionadora, ostenta también la facultad de innovar el régimen jurídico sancionador en cierta medida, ya que nuestro ordenamiento jurídico reconoce a los reglamentos cierto margen de actuación en materia de sanciones e infracciones tributarias.¹⁸

Establecida así la existencia de la reserva de ley en materia de sanciones e infracciones tributarias¹⁹ como punto de partida, hemos de proceder a la delimitación de los márgenes de actuación de este instrumento normativo en materia sancionadora, esto es, debemos comprobar si nos encontramos ante una reserva de ley absoluta o relativa.

Para proceder a la resolución de la cuestión que nos ocupa, en primer lugar, hemos de retroceder y hacer alusión a dos razonamientos ya expuestos anteriormente recordando que la reserva de ley del art.25 CE hace referencia a las infracciones y sanciones en general y que si bien es cierto que los principios del ámbito sancionador penal se trasladan y aplican también en el ámbito tributario sancionador, esto ha de hacerse con ciertos matices.

¹⁷ STC, nº 42/1987, de 7 de abril.

¹⁸ MANTECA VALDELANDE, J., «Actualidad Administrativa», *La Ley*, nº 10, 2012, p. 1325.

¹⁹ FERREIRO LAPATZA, J.J., «Las infracciones tributarias en la reforma de la LGT», *Revista jurídica de Cataluña*, Vol. 84, nº 4, 1985, p. 898.

Establecida esta línea argumentativa, el TC estableció que el alcance de la reserva de ley en materia de sanciones e infracciones tributarias no puede ser tan estricta como en el ámbito penal dadas las diferencias que ambas parcelas del ordenamiento presentan²⁰.

La toma en consideración de los argumentos expuestos nos permite llegar a la conclusión de que en el ámbito sancionador tributario el principio de reserva de ley ha de ser matizado, no pudiendo por tanto tomarse de manera absoluta respecto de la tipificación de infracciones. Sin embargo, por mucho que se afirme el carácter relativo de la reserva de ley esta deja un espacio muy limitado al desarrollo reglamentario. Y es que la reserva legal no excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias²¹.

Ahora bien, el TC, con el objetivo de conformar el alcance de la reserva legal, establece como límite para la validez de los reglamentos en materia sancionadora la existencia de una regulación material previa, contenida en una ley formal²².

Siguiendo con la argumentación expuesta, y ya para concluir, comprobamos que el ámbito de actuación que la reserva de ley deja al desarrollo reglamentario es acotado, no pudiendo intervenir en lo que respecta a la creación, modificación o introducción de nuevas infracciones²³.

1.2 Principio de tipicidad

Pasando ya a analizar lo que atañe al principio de tipicidad, cabe señalar que mientras que el principio de legalidad hace referencia a la sujeción de la potestad sancionadora a una norma con rango legal, el principio de tipicidad se centra en el contenido de la misma, en la garantía material, estableciendo así la obligación de tipificar todos los elementos esenciales de las conductas concretas constitutivas de infracción con suficiente detalle²⁴.

²⁰ STC, nº 42/1987, de 7 de abril (FJ 2).

²¹ MESTRE DELGADO, J., «Potestad reglamentaria y principio de legalidad. Las limitaciones constitucionales en materia sancionadora», *Revista española de derecho administrativo*, nº57, 1988, p. 81.

²² GARBERI LLOBREGAT, J., *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (doctrina del TC y reforma legislativa)*, Trivium, Madrid, 1989, p. 81.

²³ STC, nº 185/1995 y STC, nº 150/2003, de 15 de junio. A pesar de la exigencia de reserva de ley para el establecimiento del tributo, resulta admisible la colaboración del reglamento siempre que se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. En este mismo sentido la STC, nº 102/2015 que establece que: «la reserva de ley tributaria es relativa, [...], limitada a la creación *ex novo* del tributo y sus elementos esenciales».

²⁴ PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 14ª Edic., Civitas, Madrid, 2014, p. 329.

Esta garantía material conlleva la exigencia de que la norma punitiva permita a los afectados tener la posibilidad de predecir las conductas constitutivas de infracción con suficiente certeza, además del tipo y grado de sanción correspondientes a la realización de las mismas²⁵.

Así, la tipicidad viene reflejada en la propia definición general de infracción tributaria, recogida en el art.183.1 LGT, precepto del cual pueden sacarse diversas conclusiones:²⁶

- En primer lugar, atendiendo a la redacción del mismo, observamos que al establecer «acciones u omisiones» el legislador pretende recoger conductas de carácter tanto positivo como negativo, tanto obligaciones de hacer como conductas omisivas.
- En segundo lugar, se hace referencia a la necesidad de culpabilidad y responsabilidad del sujeto infractor, más concretamente se habla de «dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia», exigiendo así intervención de la voluntad o de la actitud del sujeto infractor en el hecho en cuestión.
- Finalmente, se exige que estas acciones y omisiones se encuentren contenidas en la LGT o en cualquier otra normativa, es decir, se impone la obligación de tipificación de las infracciones tributarias.

El principio de tipicidad no sólo exige la suficiente predeterminación en cuanto a las acciones constitutivas de infracciones tributarias, las consecuencias de las mismas y la relación entre ambas, sino que, además, impone la obligación de identificar cada acto concreto con el fundamento legal de la sanción.

Esta exigencia de una completa predeterminación normativa de las conductas ilícitas, se traduce en el establecimiento de un límite a la discrecionalidad de la Administración tributaria en la aplicación del derecho. El establecimiento de este límite corresponde al legislador, quien habrá de establecer unos máximos y mínimos dentro de los cuales el órgano competente habrá de resolver.

En este sentido, es importante que tales límites no presenten una excesiva amplitud, dado que ello no solo supondría una violación a la seguridad jurídica del sujeto al no poder predecir la sanción correspondiente a la conducta ilícita, sino que también implicaría una libertad casi absoluta del órgano competente en la imposición de sanciones²⁷.

²⁵ STC, nº 116/1993, de 29 de marzo, FJ 3.º

²⁶ VAQUERA GARCÍA, A., «La potestad sancionadora...» *cit.*, p. 181.

²⁷ ZORNOZA PEREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992, p. 90 y ss.

De este modo, la potestad sancionadora quedará delimitada por aquellos comportamientos que se encuentren dentro de las fronteras conformadas por la normativa en materia de infracciones y sanciones, y habrán de ajustarse a un canon más estricto de razonabilidad, siendo esto determinante en aquellos casos en los que la línea que marca la frontera sea borrosa o se caracterice por la vaguedad y versatilidad del lenguaje.²⁸

En este sentido, aunque el principio de legalidad en materia sancionadora no veda el empleo de conceptos jurídicos indeterminados, su concreción ha de ser razonablemente factible en virtud de criterios lógicos, técnicos o de experiencia, permitiendo así el alcance de la previsibilidad de la naturaleza y las características de las conductas constitutivas de la infracción por parte de los perjudicados.

Por otro lado, dado que los conceptos legales no pueden alcanzar la propia naturaleza de las cosas, ni tampoco proporcionar una claridad absoluta, en ocasiones parece necesario el establecimiento de unos márgenes de indeterminación en la formulación de los tipos ilícitos, siempre que no entre en conflicto con el principio de legalidad, ni suponga una violación de la seguridad jurídica.²⁹

Sin embargo, podemos observar que, en ocasiones, la LGT presenta cierta propensión por incluir cláusulas indeterminadas, como en el caso de la inclusión de los términos «entre otros» al final de una enumeración. El uso de esta «coletilla, así como los listados abiertos de sujetos infractores que encontramos en la legislación tributaria, fueron incluidos en aras de cumplir con las exigencias establecidas por el principio de tipicidad, de este modo, vemos que sirven al objetivo de determinación, de la forma más estricta posible, de las fronteras de la normativa.

Cuando el legislador incluye esta ambigua terminología lo hace con el objetivo de crear un espacio para aquellos supuestos que, sin estar expresamente tipificados, comparten las características esenciales con los que sí que lo están. Estas enumeraciones abiertas de los supuestos de hecho constitutivos de infracción, en ocasiones, generarán una amplitud exagerada, creando de este modo una situación de anti-tipicidad³⁰.

²⁸ STC, nº 297/2005, de 21 de noviembre.

²⁹ STC, nº 69/1989, de 20 de abril puesta en relación con la STC, nº 62/1982, de 15 de octubre, entre otras resoluciones.

³⁰ MARTÍNEZ LAGO, M.A., «Sobre principios ...», *cit*, p. 94 y ss.

A este respecto, es preciso poner de relieve que en la jurisprudencia del TS³¹ la aplicación del principio de tipicidad supone un mecanismo de defensa para los ciudadanos respecto de la aplicación de la potestad sancionadora. Y es que, la existencia de una infracción no puede fundarse en la no concurrencia de alguno de los supuestos del art.179.2 LGT -supuestos eximentes de responsabilidad en materia de infracciones tributarias-, ni tampoco cabe la sanción de una infracción que no se encuentra expresamente tipificada como tal, sino que la Administración tributaria tiene la obligación de definir de manera suficiente en cada acto sancionador la norma específica de la que deriva el ilícito en el que se subsanan los hechos imputados.

Para concluir con el análisis del principio que nos atañe hemos de hacer referencia a la figura de la analogía, a la que se hace referencia en el art.12 LGT que establece las reglas de interpretación de las normas tributarias. En este ámbito, es menester realizar una distinción entre sus dos modalidades, la analogía *legis* y la analogía *iuris*.

La primera se trata de un mecanismo por el cual un vacío normativo se rellenará de forma automática mediante la aplicación de aquella normativa que contenga situaciones similares, por otro lado, la segunda operará únicamente en aquellos casos en que carezca de una disposición legal aplicable analógicamente recurriendo entonces a la aplicación de los principios generales del derecho para subsanar este vacío³².

Esta última será de aplicación en materia sancionadora tributaria siempre y cuando la aplicación de la misma suponga un beneficio para el sujeto infractor y se respeten la definición de sanción e infracción que la legislación tributaria establece.

No obstante, lo anterior, cabe señalar que en el ámbito del derecho sancionador tributario es la *analogía legis* ya que no tendrá cabida en ningún caso de aplicación de sanciones tributarias, prohibición que vamos a proceder a justificar.

La analogía y la tipicidad se excluyen recíprocamente dado que el principio de tipicidad recoge la prohibición de analogía *in peius o in malam partem*, al establecer una exigencia de taxatividad que,

³¹ STS, nº 146/2004, recurso casación para unificación de doctrina, 6 de junio de 2008; doctrina reiterada por la STS, nº 5018/2006, rec. cas. 29 septiembre de 2008.

³² DELGADO SANCHO, C.D, «El Principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario», Martínez Lago (dir.), *Tesis Doctoral*, 2017.

no solo opera en el momento de legislar, sino que es también aplicable para la interpretación y aplicación de la norma en cuestión.³³

La jurisprudencia del TC ha sido meticulosa, y ha declarado que: «el principio de legalidad exige también la tipicidad, o descripción estereotipada de las acciones u omisiones incriminadas (...) que veda la interpretación analógica y su aplicación extensiva (...)»³⁴.

No basta con que una conducta determinada sea contraria a una norma jurídica para ser constitutiva de infracción, sino que toda infracción ha de estar recogida, descrita, y relacionada con la sanción correspondiente, y a todo sujeto sancionado se le debe ofrecer una motivación suficiente respecto del hecho cometido constitutivo de infracción tributaria.

Por tanto, la exigencia de una predeterminación normativa y de una reserva de ley en el ámbito tributario, hemos de entenderla, aunque no se señale de forma expresa, del mismo modo que lo hace la normativa sancionadora administrativa, como una prohibición de la analogía tanto en las normas definidoras de las infracciones como en las tipificadoras de sanciones³⁵.

2. El principio de responsabilidad o culpabilidad

En relación con el principio de responsabilidad es preciso indicar que, como es bien sabido, el mismo se regula en sede del art.179.1 LGT que exige la necesidad de existencia de responsabilidad subjetiva por parte de las personas físicas y jurídicas y de las entidades sin personalidad jurídica respecto de la comisión de hechos constitutivos de infracción tributaria.

Este precepto hemos de ponerlo en relación con el art.183.1 LGT que establece la conceptualización de las infracciones, y que nos permite deducir de la propia definición de infracción tributaria la exigencia de la presencia de un elemento intencional, requiriendo cualquier grado de negligencia por parte del sujeto infractor en las acciones u omisiones para poder ser calificadas como infracciones y, por tanto, ser sancionables.

³³ ARROYO ZAPATERO, L., «Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal», *Revista española de Derecho Constitucional*, nº8, 1983, p.10 y ss.

³⁴ STC, nº 34/1996, de 11 de marzo de 1996.

³⁵ LÓPEZ MARTÍNEZ, J., *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General.*, 3ª Edic., Tirant lo blanch, Valencia, 2016.

Según podemos deducir del tenor literal de la norma, la LGT exige para la consideración de una acción como constitutiva de infracción, la existencia de cualquier grado de dolo, culpa o negligencia. De este modo, se excluye la posibilidad de sancionar aquellos hechos que no revelen una mínima culpa, operando así en el ámbito sancionador tributario el principio *nulla poena sine culpa*.

Determinada la exigencia de la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad, el problema radica en la interpretación de lo que la LGT de 1963 denominó «simple negligencia», lo que desde la aprobación de la LGT 2003 conocemos como «cualquier grado de negligencia».

Entendemos que cuando el legislador incluyó este concepto, la negligencia simple se concibió como un medio por el cual establecer la exigencia de un mínimo grado de culpabilidad por parte del sujeto en la realización del tipo para que esta actuación constituya una verdadera infracción.

Para comprender esta inclusión, garantía de la exigencia del elemento subjetivo, hemos de hacer referencia al origen del concepto, así una vez más acudimos a los principios básicos del orden penal, entre los cuales nos vamos a centrar en lo que en el citado orden se conoce como «formas de culpabilidad»³⁶.

Dentro de las mismas vemos que la «negligencia simple» se concibe como la forma más leve de imprudencia, entendida como la omisión del cuidado y atención que se espera que una persona ponga al ejecutar un hecho. Aplicando estos conceptos al ámbito tributario, donde los hechos constitutivos de infracción suelen tratarse de una obligación de los sujetos para y con la Administración, la «simple negligencia» habrá de entenderse como la violación del deber de atención y cuidado exigible para cualquier persona en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios³⁷.

La vigente LGT, en su art.183.1 establece que «serán infracciones aquellas acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia [...]». Como podemos observar, la nueva regulación ha cambiado el antiguo término de «simple negligencia» por «cualquier grado de negligencia». A pesar de esta modificación, hemos de entenderlo en el mismo sentido que veníamos desarrollando hasta el momento, así, cuando se establece la exigencia de la concurrencia de «cualquier grado de negligencia» vemos, una vez más, como la LGT hace referencia al mínimo grado

³⁶ CRUZ AMORÓS, M., «Las infracciones y sanciones tributarias», La nueva LGT (I)», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº28, 2004, p.44.

³⁷ PEREZ ROYO, F., «Los delitos...» cit. p. 309 y ss.

de culpabilidad, a ese elemento subjetivo esencial para la consideración de la acción como infracción típica y, por tanto, sancionable.

En consecuencia, la proyección del principio de culpabilidad en el régimen de infracciones y sanciones tributarias alcanzará tanto a las conductas dolosas en las que concurra el conocimiento y la asunción voluntaria de las consecuencias de la actividad ilícita, como también a las culposas ya que se ha omitido el cuidado debido a las obligaciones tributarias. De este modo, podemos afirmar que el grado de culpabilidad exigible para determinar la conducta como infractora es mínimo³⁸.

Llegados a este punto hemos de determinar cuál es el papel de la Administración tributaria respecto a lo expuesto anteriormente. En este sentido, vemos que la LGT establece que será la Administración tributaria la encargada de presentar una motivación suficiente que justifique el ejercicio de la potestad sancionadora en cada caso, es decir, le asigna a esta la carga de la prueba.

Así, vemos que ha de ser el acuerdo sancionador el que refleje y justifique todos y cada uno de los elementos, objetivos y subjetivos, que determinan la imposición de la sanción, no siendo suficiente la mera referencia al precepto legal supuestamente infringido para cumplir con las garantías exigidas por el procedimiento sancionador. De esta manera, el TC afirma que: «no se puede por el mero resultado y mediante razonamientos apodícticos sancionar, siendo imprescindible una motivación específica en torno a la culpabilidad o negligencia y las pruebas de las que esta se infiere».³⁹

A efectos de lo dispuesto, y como prueba de la estricta exigencia de motivación impuesta a la Administración tributaria, es preciso apuntar que nuestros tribunales no resultan competentes para subsanar la falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo sancionador, sino que corresponde a aquella motivar la imposición de la sanción⁴⁰.

Por consiguiente, como resumen de lo expuesto, considero procedente la afirmación de que la imposición de una sanción requiere, «la concurrencia de culpabilidad, por vía de dolo, que implica conciencia y voluntariedad, o por vía de culpa o negligencia, que exige omisión de las cautelas, precauciones o cuidados de una cierta entidad, o la no adopción de medidas precisas para evitar que puedan considerarse producidas las infracciones tributarias»⁴¹.

³⁸ ESVERRI MARTÍNEZ, E., «Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General», Pérez Lara (coord.), 3ª Edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016, p. 638.

³⁹ STC, nº 164/2005, de 20 de junio.

⁴⁰ STC, nº 6428/05, de 30 de septiembre de 2010, en relación con STC, nº 6163/05, de 23 de septiembre de 2010.

⁴¹ STS, nº 2422/2003, 22 de octubre de 2009.

Existe, además, dentro del ámbito de los sujetos infractores, otro aspecto digno de aclaración, la consideración y determinación de la responsabilidad de las personas jurídicas.

Los sujetos infractores aparecían definidos en la LGT de 1963, en su art.77.3.

Esta legislación ya recogía la consideración de las personas jurídicas como sujetos dotados de capacidad suficiente para cometer los ilícitos tributarios y por tanto como responsables directos de las infracciones que les afecten, lo cual no sucedía en sede penal⁴².

En este contexto, y hasta la reforma llevada a cabo por obra de la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, de reforma del Código Penal no se superó, en este último ámbito, el tradicional principio *societas delinquere non potest* por el que las personas jurídicas no eran objeto de sanción penal, sino que, ante la comisión de una infracción, eran los representantes de las mismas, las personas físicas en calidad de administradores, las que sufrían las consecuencias de las sanciones en ellas cometidas. Por consiguiente, nada obsta en la actualidad para que dichas entidades puedan ser sujetos infractores del delito contra la Hacienda Pública (art.305 CP).

2.1 Presunción de inocencia

Como hemos visto hasta el momento, los Tribunales se han reiterado hasta la saciedad respecto de la necesidad de dolo o negligencia de cualquier grado para la imposición de sanciones en materia tributaria.

Concretamente, de la jurisprudencia del TC, deducimos la adecuación de la afirmación de que la normativa tributaria presume que la actuación de los contribuyentes está realizada de buena fe, correspondiendo a la Administración la prueba de la concurrencia de circunstancias determinantes de la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias. Así pues, vemos que el establecimiento de esta garantía del ciudadano comporta, entre otras exigencias, la presentación de prueba por parte de la administración, prueba que habrá de motivar no solo los hechos sino también, la participación, circunstancias y culpabilidad del presunto sujeto infractor en el supuesto ilícito⁴³.

Si bien es cierto que en el ámbito tributario hacemos referencia a la necesidad de concurrencia del principio de responsabilidad, este proviene en gran medida del principio básico del ordenamiento penal que exige la culpabilidad probada y motivada del sujeto presuntamente infractor.

⁴² PEREZ ROYO, F., «Los delitos e infracciones...», *cit.*, pp. 280 y ss.

⁴³ STS, nº 4474/2002, de 19 de julio de 2005.

A pesar de que el derecho de presunción de inocencia⁴⁴ no aparece explícitamente recogido en la LGT, queda garantizado por la CE en su art.24.2, siendo por tanto procedente la aplicación del mismo en el procedimiento sancionador tributario.

En este sentido, el TC declara que debe entenderse que el derecho a la presunción de inocencia preside la adopción de cualquier resolución, ya sea administrativa o jurisdiccional, basada en la conducta de las personas y de cuya apreciación se derive un resultado sancionatorio o limitativo de sus derechos⁴⁵.

Expuesto el contenido de la exigencia de responsabilidad, así como de la presunción de inocencia, considero importante destacar a modo de conclusión que, en la práctica, la aplicación de la potestad sancionadora presenta cierto automatismo.

En ocasiones, los expedientes sancionadores se inician de forma automática prescindiendo de los elementos fácticos y jurídicos que se han apreciado durante la tramitación del procedimiento previo al sancionador. Este hecho desvirtúa la apreciación del elemento intencional de culpabilidad, hasta convertir la imposición de sanciones en una automática reacción del ordenamiento ante cualquier comportamiento que implique falta de ingreso. A este respecto, el TC se ha pronunciado y ha precisado que el principio de presunción de inocencia del art.24 CE no permite que la Administración tributaria razone la existencia de culpabilidad alegando la simple claridad de la norma, o afirmando que la actuación del obligado tributario es culpable por exclusión, o por falta de concurrencia de una discrepancia interpretativa razonable, ni tampoco alegando la confluencia de cualquier otra de las causas excluyentes de responsabilidad recogidas en el art.179.2 LGT, sino que ha de motivar y probar la existencia del elemento intencional del sujeto infractor en la comisión del hecho típico, como requisito fundamental para que la misma pueda proceder a la interposición de una sanción procedente⁴⁶.

En este sentido se ha pronunciado también el TEAC mediante recurso extraordinario para unificación de criterio respecto a la necesidad de motivación suficiente respecto a la culpabilidad estableciendo que «la administración ha de probar además del elemento objetivo, el subjetivo, ya sea a título de dolo o de simple negligencia», siendo exigente a este respecto hasta tal punto que «una motivación insuficiente basada en juicios de valor o fórmulas generalizadas, ni siquiera es subsanable, siendo

⁴⁴ La presunción de inocencia es un derecho fundamental recogido en el art.24.2 CE, que deriva del principio «in dubio pro reo» que opera en el derecho penal en base al cual el Tribunal, a la hora de apreciación de la prueba, en caso de duda sobre su culpabilidad, habrá de actuar a favor del reo.

⁴⁵ STC, nº 13/1982, de 1 de abril (FJ2), así como en este mismo sentido se ha pronunciado en otras ocasiones como podemos observar en la STC, nº 66/1984, de 8 de junio (FJ 1).

⁴⁶ STC, nº 164/2005, de 20 de junio en relación con la sentencia 6 de junio de 2008 Sala de lo contencioso-administrativo.

criterio del TEAC que, una vez anulada le quede vedado el inicio de un nuevo procedimiento sancionador»⁴⁷.

2.2 Causas de exclusión de la responsabilidad

Para concluir con el estudio del principio de culpabilidad, considero de importancia hacer mención al apartado segundo del art.179 LGT, el cual especifica una serie de acciones y omisiones en los que, a pesar de que se ha llevado a cabo la realización del hecho típico, la LGT exime de ser objeto de imposición de sanción, al considerar que no concurre el reproche mínimo exigido de la culpabilidad en la comisión de la infracción.

La inclusión de una enumeración de causas eximentes de responsabilidad en esta materia puede considerarse superflua debido a que no es necesaria la tipificación de las mismas ya que con la aplicación de los propios principios que rigen el procedimiento sancionador tributario se hubieran excluido tales situaciones igualmente.

Por otro lado, cabe destacar que el precepto ha recogido las causas de forma incompleta, no se han descrito todas las circunstancias posibles. A este respecto, vemos que el legislador en la redacción del ya mencionado artículo ha omitido toda referencia al error⁴⁸.

Siendo esto así, y siguiendo el orden que ha establecido el propio precepto, hemos de hacer referencia al supuesto de exclusión de responsabilidad por falta de capacidad de obrar por parte del sujeto actor. La falta de capacidad suficiente a la que se alude es considerada paralela a la recogida por los supuestos penales de inimputabilidad⁴⁹, sin embargo, a pesar de su indudable semejanza, hemos de realizar ciertas distinciones ya que las situaciones de incapacidad en el Derecho Tributario presentan un sentido más bien diferente a lo que conocemos en sede penal.

En este sentido, en el ámbito del Derecho tributario la capacidad de obrar y las correspondientes situaciones de incapacidad no se han de entender en relación con la capacidad de comprensión de la ilicitud del hecho cometido, sino que nos encontramos con un reflejo de la concepción del incumplimiento al considerarse que solo pueden incumplir los deberes tributarios aquellos sujetos que tengan capacidad en dicho orden.

⁴⁷ TEAC, nº 7036/2015, de 18 de febrero de 2016.

⁴⁸ PEREZ ROYO, F., «Los delitos e infracciones...», *cit.*, pp.309.

⁴⁹ DELGADO PACHECO, A., «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *Gaceta Fiscal*, nº25, 1985, p. 102.

En segundo lugar, se establece la eximente por concurrencia de causa de fuerza mayor que responde al principio *ad impossibilia nemo tenetur*⁵⁰. Esta ha de interpretarse en un sentido amplio, y se puede equiparar a la eximente recogida en el art.1105 Cc que establece: «[...] nadie responderá de aquellos sucesos que no hubieran podido preverse, o que fueran inevitables».

Concretamente, la fuerza mayor⁵¹ hemos de interpretarla como una circunstancia objetiva e independiente de la personalidad del imputado ya que en materia sancionadora tributaria se entiende que existe causa de fuerza mayor cuando el hecho acaecido no solo provoca la imposibilidad de actuar respecto del sujeto en cuestión, sino que debe tratarse de un hecho que, para cualquier otro sujeto, en las mismas circunstancias, hubiese supuesto la misma situación de imposibilidad.

En el apartado c) del ya mencionado art.179.2 se recoge la exención de responsabilidad en aquellos casos que la comisión del acto típico derive de una decisión colectiva en la cual no se haya participado. Para el análisis de este supuesto, hemos de dirigirnos al ámbito del Derecho privado, puesto que este principio se asemeja en gran medida al establecido en la legislación mercantil. En este caso, tomando la perspectiva del derecho sancionador, podemos afirmar que aquí no estamos tratando una eximente de responsabilidad, sino que nos encontramos ante una hipótesis de atipicidad⁵² y como ya hemos comentado anteriormente, en el ámbito sancionador tributario no cabe imputabilidad por lo que quien no participa en la decisión, no realiza la conducta típica.

Otra causa eximente recogida por la LGT es la referida a la diligencia necesaria en el cumplimiento de obligaciones tributarias. De entre todas ellas es la que presenta mayores problemas de interpretación dado que la mera negligencia es suficiente para realizar la imputación de la culpabilidad del actor. Este precepto, que ha sido recientemente modificado por la Ley 35/2015, de 21 de septiembre, establece la definición de lo que debemos entender por «diligencia necesaria». En este sentido, habrá de entenderse que se da la diligencia necesaria cuando el obligado actúe «amparándose en una interpretación razonable de la norma o [...] haya ajustado su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria competente en las publicaciones y comunicaciones escritas», o por medio de las contestaciones a las consultas realizadas.

⁵⁰ MATEU-ROS CEREZO, R., «Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la renta de personas físicas», Ramón y Cajal (Coor.), *Crónica Tributaria*, nº53, 1985, p. 207 y 218 y ss., donde defienden y establecen una interpretación en clave civil respecto del concepto de fuerza mayor.

⁵¹ APARICIO PEREZ, A., «Infracciones y sanciones en materia tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº202, 1989, p. 898.

⁵² CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., «El proyecto de Ley de represión de fraude fiscal», *Instituto de estudios económicos*, 1984, p. 20.

El objetivo de esta modificación concierne a la posibilidad de sancionar ciertos supuestos de conflicto en aplicación de la norma (art.15 LGT), introduciendo, a su vez, una sanción concreta a tales efectos (art.206 bis LGT).

A este respecto, establece que no podrá considerarse la concurrencia de la diligencia debida ni de la interpretación razonable de la norma cuando el obligado tributario se aparte del criterio previamente establecido por la Administración tributaria en relación con las conductas constitutivas de fraude de ley, salvo en aquellos casos en que se pruebe lo contrario.

En este caso, viene a invertirse la carga de la prueba, correspondiendo al obligado tributario demostrar que sí ha actuado con diligencia debida o amparado por una interpretación razonable de la norma.

Finalmente, como último supuesto de exclusión de responsabilidad hemos de hacer referencia a la eximente que operará en aquellos casos en que las acciones u omisiones sean imputables a una deficiencia técnica de los programas de la propia Administración tributaria.

3. El principio de proporcionalidad

Entre los principios que regulan el del Derecho tributario sancionador ha de incluirse el principio de proporcionalidad como principio general informador de la totalidad del ordenamiento jurídico, el cual se entiende concebido por consecuencia lógica de la aplicación del principio de legalidad. La aplicación del mismo busca la garantía de la seguridad jurídica y se ajusta principalmente a la regulación de la materia represiva o sancionadora.

En primer lugar, respecto a los presupuestos del principio de proporcionalidad hemos de hacer referencia a la necesidad de una cobertura legal del precepto restrictivo, y por otro lado, la justificación y adecuación del acto llevado a cabo por la Administración tributaria con el fin perseguido por la norma.

Como vemos, supone un control tanto de la actividad realizada por el legislador en la tipificación de infracciones tributarias, como también respecto de los aplicadores de la ley, cuya actuación habrá de ajustarse a las características del caso concreto.

Junto a ello, es preciso señalar que el Derecho sancionador, tan solo deberá aplicarse en los casos más graves de ataque a bienes jurídicos protegidos. El legislador deberá, por tanto, seleccionar las

conductas merecedoras de ser tipificadas basándose en la necesidad de intervención de la potestad sancionadora, es decir, solo cuando el único modo de proteger el bien jurídico sea mediante la aplicación de sanciones se recogerá la conducta en el tipo, pero no será así cuando pueda solventarse por cualquier otro medio.⁵³

Por otro lado, se habla de la necesidad por parte de la Administración tributaria de unos criterios objetivos y subjetivos, unas pautas que le permitan adecuar la gravedad de la sanción a la naturaleza de la infracción cometida. Esto es lo que se conoce como dosimetría punitiva y son una serie de circunstancias vinculadas al caso concreto objeto de estudio, que habrán de ser previstas por el legislador para reducir, de este modo la discrecionalidad de la Administración tributaria en su labor sancionadora es lo que conocemos en nuestra LGT como criterios de graduación.

La última nota característica que este principio presenta radica en la necesidad de la existencia de un objetivo a cumplir por parte de la Hacienda Pública en la ejecución de la potestad sancionadora.

Cuando hablamos de objetivo hacemos referencia a la determinación de aquellos bienes jurídicos susceptibles de protección, es decir, aquellos que la Administración tratará de proteger con su actuación. Este punto es importante para la determinación de si existe o no proporcionalidad de la Administración tributaria en su actuación, esto es así, dado que, para poder llegar a una consideración final, primero hemos de conocer la importancia del bien jurídico protegido y por otro lado, de los derechos que se cercenen. Solo una vez que hayamos ponderado estos dos elementos, podremos concretar y resolver respecto de la existencia o no de la ya mencionada proporcionalidad.

Siguiendo con el análisis del principio en materia del procedimiento sancionador tributario hemos de hacer referencia a lo que se conoce como calificación de infracciones, así como a la graduación de las mismas, dado que es este el ámbito de actuación del mismo⁵⁴.

Tradicionalmente, la doctrina se centraba en la concurrencia o no de perjuicio económico a la Hacienda pública para la clasificación de las infracciones, motivo por el cual en la LGT 1963 se establecía un sistema caracterizado por una responsabilidad objetiva, en el que la comisión de infracciones se presumía voluntaria y la carga de prueba correspondía al contribuyente. Así, dicha norma clasificaba las infracciones tomando como base el criterio de la naturaleza de la obligación vulnerada. En este sentido, las mismas se clasificaban en simples -incumplimiento del deber de

⁵³ GARBERÍ LLOBREGAT, J., «La aplicación...», *cit.*, p. 93.

⁵⁴ DELGADO SANCHO, C.D., «El principio de proporcionalidad...», *cit.*, p. 144 y ss.

declarar o de obligaciones formales-, de omisión -infracciones materiales- y de defraudación - infracciones materiales en las que además concurrían circunstancias agravantes como la mala fe, la falsedad documental, entre otras-⁵⁵.

Ahora bien, es preciso poner de relieve que tal clasificación no cumplía con las exigencias del principio de proporcionalidad, dado que no se establecía ningún tipo de conexión con la gravedad del comportamiento u otras circunstancias determinantes del grado de culpabilidad en la realización del tipo, sino que tan solo se hace referencia al perjuicio económico causado para la determinación de la sanción.

Por su parte, la referida Ley fue objeto de modificación por obra de la Ley 10/1985, la cual, atendiendo al perjuicio económico para la clasificación de las infracciones, las mismas vinieron a dividirse en simples y graves, siendo simples aquellas que no suponen perjuicio económico y graves aquellas que si lo supongan. Fue en este momento cuando la responsabilidad se transformó en subjetiva, dado que se exigía la concurrencia de al menos «simple negligencia» por parte del infractor para proceder a la sanción, así bien, observamos que, aunque se mantuvo la definición de infracción tributaria se modificó el elemento de culpabilidad sustituyendo la expresión «voluntarias» por «incluso a título de simple negligencia»⁵⁶.

Ante esta situación, la actual LGT utiliza como criterio la culpabilidad para la clasificación de las infracciones en leves, graves o muy graves, el grado de culpabilidad del infractor que, se fundamentará en la existencia o no de ocultación o medios fraudulentos entre otras circunstancias a valorar. De este modo, las infracciones que generen perjuicio -arts.191 a 197- presentan esta clasificación tripartita, de modo que la infracción será grave o muy grave en función del porcentaje de ocultación o medios fraudulentos que presente, y leve en función de la cuantía de la deuda con la Administración tributaria⁵⁷.

Por otro lado, aquellas infracciones que no generan perjuicio económico -arts.198 a 206- habrán de incluirse, en función de la gravedad del comportamiento en una de las tres categorías, para ello se establece por ley su sanción correspondiente.

⁵⁵ SAINZ DE BUJANDA, F., «Notas de Derecho Financiero. Introducción y Parte General», *Universidad Complutense*, Vol.III, 1975, p. 279.

⁵⁶ SÁNCHEZ HUETE, M.A., «Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario: evolución histórica y cuestiones vigentes», *Revista Técnica Tributaria*, nº 68, 2005.

⁵⁷ SANZ GADEA, E., «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», *CEF Revista de contabilidad y tributación*, nº 259, 2004.

En este sentido, podemos observar que en la clasificación de las infracciones recogidas en los arts.194 a 206 puede vulnerarse el principio de proporcionalidad dado que existen infracciones que el legislador ya de por sí ha tipificado como «muy graves» presumiendo en todo caso el dolo en la conducta del infractor, consideración esta que, a mi juicio, debería corresponder al instructor del expediente, quien, en el caso concreto, debería determinar la pena en función de la culpabilidad que la conducta del infractor presente.

Según lo expuesto, esta clasificación legal de las infracciones tributarias traslada el principio de proporcionalidad a la graduación de las sanciones tributarias, ya que al haberse limitado en gran medida el margen de discrecionalidad en la mayoría de las sanciones, el instructor se encuentra con un ámbito de actuación muy acotado a la hora de cuantificar la sanción. Por tal motivo podemos afirmar que el principio de proporcionalidad ya no tiene cabida en la fase de instrucción, sino que se aplicará en la fase de revisión, en la cual los Tribunales enjuiciarán la calificación y graduación de la sanción en el asunto de que se trate⁵⁸.

4. El principio de no concurrencia

Atendiendo la propia redacción del art.179 LGT vemos que la potestad sancionadora tributaria habrá de regirse también por el principio de no concurrencia o *non bis in idem*. Además, este principio aparece recogido además en el art.180 LGT y como postulado general, podemos afirmar que su función es impedir que la Administración sancione dos o más veces la misma conducta infractora.

Para comenzar con el estudio del mismo hemos de hacer referencia a sus características esenciales dado que la similitud entre los tipos objetivos de algunas infracciones, calificadas por nuestra LGT como graves y las de los delitos contra la Hacienda Pública pueden dar lugar a confusión.

En primer lugar, hemos de centrarnos en la fundamentación de esta regla, así, atendiendo a la jurisprudencia que el Tribunal Constitucional ha fijado a lo largo de los años, podemos afirmar que a pesar de que este principio no se encuentre recogido expresamente, va íntimamente unido al derecho de legalidad y tipicidad del art.25.1 CE.

En este sentido, la incardinación del *non bis in idem* en el art.25.1 CE ha dado lugar a diversas consecuencias dado que habrá de considerarse como un derecho fundamental y por tanto quedará

⁵⁸ MARTINEZ LAGO, M.A., *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanc, Valencia 2008, p. 151.

protegido bajo el recurso de amparo y será de aplicación directa e inmediata vinculando a todos los poderes públicos y particulares⁵⁹.

Siguiendo con el estudio del principio que nos ocupa consideramos importante hacer una apreciación respecto al alcance del mismo dado que supone una doble protección respecto de su ámbito material, así como en materia procesal.

- desde un punto de vista material, en aquellos casos en que nos encontremos ante una misma conducta infractora objeto de sanción,
- como desde un punto de vista procesal, en los supuestos en que se traten dos expedientes sancionadores fundados en los mismos hechos.

En primer lugar, atendiendo a la vertiente material de este principio, nos encontramos con aquellos casos en que se aprecien dos o más infracciones tributarias fundadas en los mismos hechos, mismo sujeto e idéntico fundamento. En este sentido, la regla del *non bis in idem* sirve al objetivo de evitar que la acumulación de sanciones provoque una reacción punitiva desproporcionada que quiebre la garantía de la previsibilidad e implique la imposición de una sanción no tipificada, vulnerando de este modo el principio de legalidad y de reserva de ley del art.25.1 CE.

Concretamente, aparece recogido en el art.180.1 LGT que establece la prohibición de que una misma acción u omisión que se aplique como criterio de graduación o que se utilice para la determinación de la calificación de una infracción, se sancione además de forma independiente. En este sentido, es importante que la Administración tributaria realice un análisis individual de cada infracción tributaria de la que conoce, interpretando, de este modo, si concurren los elementos constitutivos del tipo infractor, o si, por el contrario, operará como criterio de graduación, no siendo en este caso objeto de sanción independiente.

Ahora bien, dentro de la operatividad del principio de *non bis in idem*, vamos a encontrarnos con otro supuesto de actuación del mismo, la concurrencia de un procedimiento tributario con un proceso penal.

En este sentido, vemos la necesidad de establecer una delimitación ya que la barrera entre las infracciones tributarias y los delitos penales es muy estrecha, tanto es así que es posible que durante la tramitación de un procedimiento de inspección la Administración tributaria aprecie la existencia

⁵⁹ STC, nº 77/1983, de 3 de octubre; STC, nº 159/1985 de 27 de noviembre y STC, nº 98/1989.

de acciones u omisiones constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, es decir, acciones que no solo suponen objeto de sanción tributaria sino constitutivas de delito. Así bien, podemos observar que una de las concreciones en las que se manifiesta el ya mencionado principio es la «regla de la preferencia (...) de la autoridad judicial penal sobre la Administración tributaria (...) en aquellos casos en los que los hechos a sancionar puedan ser no solo constitutivos de infracción administrativa sino también delito según el Código Penal»⁶⁰.

Así, atendiendo a la regulación tradicional podemos observar que hasta la reforma introducida en 2015 nuestro ordenamiento jurídico se establecía la obligación a la Administración tributaria de proceder al traslado de expediente a la jurisdicción penal o ministerio Fiscal en aquellos casos en que, durante el procedimiento sancionador tributario, se encontrasen indicios de infracción constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.

Desde ese momento y hasta que el Juez dictara sentencia firme o sobreseimiento, o bien el Ministerio Fiscal llevase a cabo la devolución del expediente, archivando el caso en cuestión, la Administración tributaria se veía en la obligación de suspender el procedimiento inspector.

Desde la reforma de la LGT en 2015, vemos como la Administración tributaria hoy en día opera de diferente manera ante esta situación; dejando atrás la obligación de suspender el procedimiento de inspección, la Administración puede proseguir con el procedimiento de cuantificación de la deuda tributaria, aunque la misma se encuentre vinculada a un delito fiscal. Cuando se de esta situación, la Administración actuará mediante la tramitación de dos liquidaciones separadas.

A pesar de lo expuesto hasta el momento existe un caso de concurrencia de procedimientos que nuestro ordenamiento jurídico ha dado por válido y que, desde la perspectiva del principio de no concurrencia, puede resultar controvertido. Nos encontramos así, una vez más, ante un procedimiento sancionador tributario que se va a encontrar con un posible proceso penal, pero, si la denuncia o querella interpuesta no fuese admitida, el procedimiento sancionador tributario podrá reabrirse, y si en el proceso penal se dictara resolución firme alegando la inexistencia de la obligación tributaria, el art.257.2 c) LGT recoge la posibilidad de que ese sujeto infractor sea objeto de infracción por la misma conducta que ya ha sido enjuiciada en el ámbito penal, siendo el obligado tributario objeto de un doble procedimiento sancionador en base a los mismos hechos⁶¹.

⁶⁰ STC, nº 2/2003, de 16 de enero; nº 229/2003, de 18 de diciembre.

⁶¹ MERINO JARA, I., «Derecho Tributario. Parte especial.», Durán (Coor.), 6ª Edic., Tecnos, Madrid, 2017, p. 558.

Ya para concluir, hemos de destacar que, si bien el principio de *non bis in idem* prohíbe la interposición de infracciones fundadas en identidad de sujetos, hechos y fundamentos de derecho, en consecuencia, cuando no se dé la coincidencia de estos elementos, tampoco regirá la prohibición de reprochar las conductas infractoras llevadas a cabo mediante la imposición de sanciones independientes.

Esta consideración aparece recogida en el art.180.2 que señala que la realización de varias acciones u omisiones constitutivas de infracción serán sancionables individualmente, es decir, podemos hablar de la existencia del concurso real de tipos infractores en materia sancionadora tributaria, que se justifica en la exigencia de la calificación unitaria de las infracciones del art.3 RGST.

La LGT a título ejemplificativo señala los casos en que procede la concurrencia de infracciones tributarias, así vemos como se dará concurso real de infracciones del art.191 con los arts.194 y 195, así como respecto de la infracción del art.198 junto con los arts.199 y 203.

Sin embargo, de igual modo hemos de hacer referencia a aquellas infracciones que por aplicación de este principio nos van a llevar a la incompatibilidad de aquellas infracciones contenidas en el art.196 LGT -sobre imputación incorrecta o no imputación de bases imponibles, rentas o resultados por aquellas entidades sometidas a régimen de imputación-, con aquellas tipificadas en los arts.191, 192 y 193 LGT. En este mismo orden de consideraciones no se incurrirá en responsabilidad por la comisión de la infracción relativa al incumplimiento de obligaciones contables y registrales del art.200 y 201 LGT en aquellos casos en que el sujeto infractor sea objeto de sanción por infracción de los art.191 a 197 LGT. La última exclusión que la LGT establece aparece respecto a la concurrencia de las infracciones tipificadas en los arts.191 a 195 LGT con las nuevas infracciones y sanciones reguladas en el art.206 bis.

5. Principio de irretroactividad

Ya para concluir con el estudio de los principios que rigen la potestad sancionadora tributaria, hemos de hacer referencia al principio de irretroactividad no favorable de las disposiciones sancionadoras para los sujetos tributarios.

Nos encontramos ante una figura que constituye un principio general y esencial del orden punitivo del Estado, quedando plasmado de este modo en los arts.9.3 y 25 CE que establecen como norma general para todos los órdenes, la irretroactividad de las normas sancionadoras no favorables, siendo

la norma aplicable la vigente en el momento de la realización de los hechos tipificados como infracciones tributarias.

Pese a que la opinión doctrinal se ha inclinado a favor de la consideración de que el principio de irretroactividad se fundamente en el art.25 CE, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional⁶² se ha posicionado a favor de la consideración de que encuentra su fundamento en el art.9.3 CE, al menos en lo que se refiere al problema de la retroactividad de la ley más favorable en materia sancionadora⁶³.

En la propia LGT se hace alusión al citado principio tanto en el art.178 como en el art.10 que fija el ámbito de aplicación de las normas en materia tributaria, y en su apartado segundo hace referencia a la exigencia de aplicación de los tributos devengados desde la entrada en vigor de la norma reguladora.

El Tribunal Constitucional ha puesto en relación el contenido de este precepto con el principio constitucional contenido en el art.9.3, y se ha llegado a la conclusión de que, si bien «la CE garantiza (...) la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales», en materia tributaria y fiscal los límites de la retroactividad vendrán constituidos por los principios de seguridad y capacidad económica⁶⁴.

El principio de irretroactividad se encuentra estrechamente relacionado con la seguridad jurídica, así pues exigir la aplicación de una norma tributaria aprobada con posterioridad a la comisión de la actuación constitutiva de infracción cuando existía una regulación diferente en ese momento, supone una violación directa del principio seguridad en cuanto a que se varíen, sin justificación suficiente, las normas reguladoras de la relación entre el ente público impositor y las personas llamadas a contribuir⁶⁵.

Dentro del ámbito de aplicación de este principio hemos de distinguir entre dos supuestos diferentes, por un lado, aquellos en que nos encontremos ante la retroactividad de una norma desfavorable y por otro lado cuando estemos ante una norma sancionadora favorable. Dada la protección que este precepto ofrece, se procederá en caso de vulneración del principio que nos ocupa a la declaración de inconstitucionalidad y nulidad de la citada norma⁶⁶.

⁶² STC, nº 35/1981, de 11 de noviembre; nº 131/1986, de 29 de octubre.

⁶³ ZORNOZA PEREZ, J.J., «El sistema de infracciones...», p. 92.

⁶⁴ STC, nº 150/1990, de 4 de octubre; nº 197/1992, de 19 de noviembre; nº 173/1996, de 31 de octubre; nº 182/1997, de 28 de octubre y nº 234/2001, de 13 de diciembre, entre otras.

⁶⁵ MERINO JARA, I., «Derecho financiero y tributario...», *cit.*, p. 250.

⁶⁶ STC, nº 176/2011, de 8 de noviembre.

Por otro lado, respecto de la retroactividad de las normas sancionadoras favorables para el sujeto tributario, hemos de hacer referencia al art.178 LGT, el cual también recoge este principio, y realiza una alusión al art.10 LGT, el cual en su apartado segundo da entrada a lo que conocemos como retroactividad in *bonam partem*, en virtud de la cual será posible la aplicación retroactiva de la norma sancionadora en aquellos casos en que la aplicación de la nueva norma resulte ser más beneficiosa que la anterior, siempre y cuando se cumpla la exigencia de que la resolución sancionadora a la que se pretende aplicar la nueva norma -no vigente en el momento de la comisión de la infracción-, no haya adquirido firmeza al no haberse agotado las vías de impugnación⁶⁷.

IV. CONCLUSIONES

El procedimiento sancionador tributario es una manifestación del *ius puniendi* del Estado, es por este motivo que en el análisis del ámbito tributario nos vamos a topar con la aplicación de principios generales del Derecho Penal o Administrativo sancionador, esto es así porque tanto las penas como las sanciones administrativas comparten una misma naturaleza que deriva de la potestad sancionadora del Estado.

En este mismo sentido, podemos observar similitudes respecto de la naturaleza del delito fiscal y la de la infracción tributaria, ambas sirven al mismo interés general de contribución a los gastos públicos, tal y como se establece en el art.31 CE, y es que nos tiene que quedar claro que el ejercicio de la potestad sancionadora tiene un fin recaudatorio y no represivo.

Por otro lado, respecto de los principios constitucionales del orden penal, la aplicabilidad de los mismos no va a ser automática, sino que, en primer lugar, habremos de realizar un exhaustivo estudio de los elementos diferenciadores que definen ambos sectores del ordenamiento jurídico, y posteriormente veremos que tan solo serán aplicables en aquellos casos en que así nos lo permitan la naturaleza de las mismas.

Ante la concurrencia de delitos e infracciones administrativas, la LGT ha incluido mecanismos para facilitar la tramitación del procedimiento sancionador, en este sentido, la LGT y el RGST recogen como norma general la tramitación separada del procedimiento sancionador respecto del procedimiento de inspección, sin perjuicio de que, en su caso, puedan darse conjuntamente.

⁶⁷ ESEVERRI MARTINEZ, E., «Manual práctico...», *cit.*, p. 270.

En nuestra opinión, la eliminación de la tradicional obligación de suspensión del procedimiento sancionador tributario ante la existencia de indicios de concurrencia de delito penal, y la actual posibilidad de tramitación del procedimiento tributario de forma independiente al proceso penal, supone un avance que otorga una mayor efectividad y rapidez a la Administración tributaria en el ejercicio del *Ius puniendi*, eliminando la prevalencia absoluta del orden penal sobre el tributario en materia punitiva, equiparándolos en el ejercicio de sus respectivas potestades sancionadoras.

A pesar de lo establecido hasta el momento, es destacable el grado de incumplimiento que presenta nuestro procedimiento sancionador respecto a la garantía de separación de procedimientos, y por tanto, respecto a los derechos y principios del sujeto infractor cuya garantía se sustenta en la tramitación separada de los procedimientos.

En relación con el principio de responsabilidad, la LGT establece la exigencia de cualquier grado de dolo, culpa o negligencia para la consideración de una acción como constitutiva de infracción tributaria.

La LGT ha consagrado la presunción de buena fe en la actuación de los contribuyentes, correspondiendo, de modo general, la carga de la prueba a la Administración tributaria como garantía y efectividad del principio de presunción de inocencia, sin perjuicio de la nueva modificación de la ley por la que se introducen algunos supuestos en los que no solo el sujeto se presume culpable sino que se invierte la carga de la prueba correspondiendo a este último demostrar que ha actuado con diligencia debida o de acuerdo a una interpretación razonable de la norma -vid. art.206 bis LGT-.

Sin embargo, en la práctica vamos a encontrarnos con que la Administración tributaria establece sanciones de forma automática sin entrar a considerar ni valorar la concurrencia del elemento subjetivo de la culpabilidad. En estos casos, la carga de la prueba se va a invertir, dado que, si el sujeto tributario es considerado culpable, será este último quien habrá de lograr acreditar la legalidad de sus actuaciones para evitar la imposición de la sanción tributaria.

Este automatismo supone para el obligado tributario una vulneración de su derecho a la presunción de inocencia, generando una gran inseguridad jurídica. Prueba de que en la práctica es habitual ese inadecuado ejercicio de la potestad sancionadora por parte de la Administración es la tasa de éxito que acompaña a la impugnación de sanciones en los procesos contencioso-administrativos.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

APARICIO PEREZ, A., «Infracciones y sanciones en materia tributaria», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 202, 1989.

ARROYO ZAPATERO, L. «Principio de legalidad y reserva de ley en materia penal», *Revista española de Derecho Constitucional*, nº 8, 1983.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F., «El proyecto de Ley de represión de fraude fiscal», *Instituto de estudios económicos*, 1984.

CRUZ AMORÓS, M., «Las infracciones y sanciones tributarias», La nueva LGT (I)», *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, nº 28, 2004.

DELGADO PACHECO, A., «Las circunstancias excluyentes de la responsabilidad derivada de infracciones tributarias», *Gaceta Fiscal*, nº25, 1985.

DELGADO SANCHO, C.D, «El Principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario», Martínez Lago (dir.), *Tesis Doctoral*, Madrid, 2017.

ESVERRI MARTÍNEZ, E., «Manual práctico de Derecho Tributario. Parte General», Pérez Lara (coord.), 3ª Edic., Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

FERREIRO LAPATZA, J.J, «Las infracciones tributarias en la reforma de la LGT», *Revista jurídica de Cataluña*, Vol. 84, nº 4, 1985.

GARBERI LLOBREGAT, J, *La aplicación de los derechos y garantías constitucionales a la potestad y al procedimiento administrativo sancionador (doctrina del TC y reforma legislativa)*, Trivium, Madrid, 1989.

GARBERÍ LLOBREGAT, J., *El procedimiento administrativo sancionador*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2016.

LÓPEZ MARTINEZ, J., *Manual Práctico de Derecho Tributario. Parte General.*, 3ª Edic., Tirant lo blanch, Valencia, 2016.

MANTECA VALDELANDE, J., «Actualidad Administrativa», *La Ley*, nº 10, 2012.

MARTIN QUERALT, J., «Curso de derecho financiero y tributario», Lozano (coord.), 27ª Edic., 2016, Tecnos, Madrid.

MARTÍN RETORTILLO, L., «Las sanciones administrativas en relación con la defensa de los consumidores, con especial referencia a la publicidad de las mismas», *Revista de la Administración Pública*, nº 126, 1991.

MARTINEZ LAGO, M.A., *La extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2008.

MARTÍNEZ LAGO, M.A., «Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, nº 119, 2009.

MATEU-ROS CEREZO, R., «Efectos penales y tributarios de la falta de ingreso de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la renta de personas físicas», Ramón y Cajal (Coord.), *Crónica Tributaria*, nº53, 1985.

MERINO JARA, I., *Derecho Tributario. Parte especial.*, Durán (Coord.), 6ª Edic., Tecnos, Madrid, 2017.

MESTRE DELGADO, J., «Potestad reglamentaria y principio de legalidad. Las limitaciones constitucionales en materia sancionadora», *Revista española de derecho administrativo*, nº 57, 1988.

MORILLO MÉNDEZ, A., «Hacia un nuevo régimen sancionador tributario. El proyecto de LGT: acción típica, concepto y clases de infracciones. Reserva de ley. Antijuricidad y responsabilidad. Las sanciones», *Carta Tributaria*, nº 19, 2003.

NAVARRO SANCHÍS, F.J., «La potestad sancionadora en el orden tributario: culpabilidad, motivación y determinación del supuesto de hecho», *El Derecho* nº 3, 2008.

PÉREZ ROYO, F., *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, nº14, Civitas, Madrid, 2014.

PEREZ ROYO, F., «Los delitos y las infracciones en materia tributaria», *Instituto estudios Fiscales*, 1986.

SAINZ DE BUJANDA, F., «Notas de Derecho Financiero. Introducción y Parte General», *Universidad Complutense*, Vol.III, 1975.

SALAS HERNÁNDEZ, J., *Los Decretos-leyes en la CE*, Civitas, Madrid, 1979.

SÁNCHEZ HUETE, M.A., «Reflexiones sobre el sistema sancionador tributario: evolución histórica y cuestiones vigentes», *Revista Técnica Tributaria*, nº 68, 2005.

SANZ GADEA, E., «Infracciones tributarias (I). La calificación de las infracciones tributarias. La ocultación de datos», *CEF Revista de contabilidad y tributación*, nº 259, 2004.

VAQUERA GARCÍA, A., «La potestad sancionadora de las administraciones públicas en el ámbito tributario», *Documentación Administrativa*, nº 282-283, 2009.

ZORNOZA PEREZ, J.J., *El sistema de infracciones y sanciones tributarias: los principios constitucionales del derecho sancionador*, Civitas, Madrid, 1992.

